

PHÉLIPPE TOLEDO PIRES DE OLIVEIRA

Mestre em Direito Tributário pela Universidade de Paris I Sorbonne. Mestre e Doutor em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela Universidade de São Paulo. Visiting Researcher pela Universidade da Califórnia, Berkeley (2016). Visiting Scholar pela Universidade de Londres, Queen Mary (2018).

A OBRIGAÇÃO DE DIVULGAÇÃO DE PLANEJAMENTOS TRIBUTÁRIOS AGRESSIVOS NO ORDENAMENTO BRASILEIRO

UMA ANÁLISE À LUZ DO PROJETO BEPS DA OCDE/G20

SÉRIE DOUTRINA TRIBUTÁRIA VOL. XXVI



IBDT - Instituto Brasileiro de Direito Tributário

QUARTIER LATIN

PHELIPPE TOLEDO PIRES DE OLIVEIRA

A Obrigação de Divulgação de Planejamentos Tributários

Agressivos no Ordenamento Brasileiro:

Uma Análise à Luz do Projeto BEPS da OCDE/G20

São Paulo: Quartier Latin, 2018.

ISBN 85-7674-961-0

1147227
1. Planejamento Tributário. 2. Planejamentos Tributários Agressivos.
3. Divulgação. 4. BEPS. 5. OCDE. I. Título

Editor

Vinicius Vieira

Produção editorial

José Ubiratan Ferraz Bueno

Diagramação

Victor Guimarães Sylvio

Revisão gramatical

Ronaldo Santos Soares

Capa

Anderson dos Santos Pinto

EDITORA QUARTIER LATIN DO BRASIL

Rua General Flores, 508

Bom Retiro – São Paulo

CEP 01129-010

Telefones: +55 11 3222-2423; +55 11 3222-2815;

Whatsapp: +55 11 9 9431 1922

Email: quartierlatin@globocom

TODOS OS DIREITOS RESERVADOS. Proibida a reprodução total ou parcial, por qualquer meio ou processo, especialmente por sistemas gráficos, microfilmicos, fotográficos, reprográficos, fonográficos, videográficos. Vedada a memorização e/ou a recuperação total ou parcial, bem como a inclusão de qualquer parte desta obra em qualquer sistema de processamento de dados. Essas proibições aplicam-se também às características gráficas da obra e à sua editoração. A violação dos direitos autorais é punível como crime (art. 184 e parágrafos do Código Penal), com pena de prisão e multa, busca e apreensão e indenizações diversas (arts. 101 a 110 da Lei 9.610, de 19.02.1998, Lei dos Direitos Autorais).

SUMÁRIO

Agradecimentos.....	13
Abreviaturas e Siglas.....	17
Prefácio.....	21

INTRODUÇÃO, 25

I. Esclarecimentos iniciais em relação ao objeto do trabalho	27
II. Limitação de escopo	29
III. Razões da originalidade e perguntas que se pretende responder.....	30
IV. Apresentação do trabalho	31

CAPÍTULO I

O PROBLEMA DA EROÇÃO DA BASE TRIBUTÁVEL E O PROJETO BEPS DA OCDE/G20, 37

1.1. A origem do problema da erosão da base tributável.....	40
1.2. Os precedentes de erosão da base tributável no contexto mundial e a discussão envolvendo a moralidade e a responsabilidade social corporativa	47
1.3. Os efeitos deletérios da erosão da base tributável.....	51
1.4. Os mecanismos existentes para combater a erosão da base tributável	54
1.5. A evolução do Projeto BEPS da OCDE/G20 e suas múltiplas ações	64
1.5.1. O início da elaboração do projeto	65
1.5.2. O desenvolvimento do projeto	68
1.5.3. A conclusão do projeto	76
1.5.4. A fase pós-BEPS	78
1.6. Síntese conclusiva do capítulo.....	82

CAPÍTULO II
A DIVULGAÇÃO OBRIGATÓRIA DE PLANEJAMENTOS
TRIBUTÁRIOS AGRESSIVOS E A AÇÃO 12 DO PROJETO
BEPS DA OCDE/G20, 85

2.1. A dificuldade de se definir o que seja um “planejamento tributário agressivo”	88
2.2. O contexto do desenvolvimento das regras de divulgação obrigatória de planejamentos tributários	98
2.2.1. A criação do Fórum das Administrações Tributárias e a Declaração de Seul	99
2.2.2. O estudo sobre os intermediários tributários e o desenvolvimento da relação aprimorada	101
2.2.3. As iniciativas de divulgação e transparência para combater os planejamentos tributários agressivos	104
2.2.4. A cooperação para o cumprimento das obrigações tributárias.....	106
2.3. Diferenças entre as regras de divulgação obrigatória de planejamentos tributários e as demais iniciativas para melhorar a transparência	109
2.4. Os objetivos, elementos e princípios básicos das regras de divulgação obrigatória de planejamentos tributários	112
2.5. As recomendações do relatório final da Ação 12 do Projeto BEPS da OCDE/G20	116
2.5.1. Esboço de modelos de regras de divulgação obrigatória de planejamentos tributários.....	119
2.5.2. Recomendações especiais para regras de divulgação obrigatória de planejamentos tributários internacionais.....	127
2.5.3. Modelo avançado de compartilhamento de informações sobre planejamentos tributários utilizando a plataforma do JITSIC	130
2.6. Síntese conclusiva do capítulo.....	134

CAPÍTULO III

A EXPERIÊNCIA ESTRANGEIRA EM RELAÇÃO À DIVULGAÇÃO OBRIGATÓRIA DE PLANEJAMENTOS TRIBUTÁRIOS: UM PARADIGMA A SER SEGUIDO?, 139

3.1. O início da divulgação obrigatória nos Estados Unidos	143
3.1.1. O regime de “ <i>disclosure of tax shelters</i> ” norte-americano.....	143
3.1.2. A divulgação de “posições tributárias incertas”.....	157
3.2. O sistema britânico de divulgação de planejamentos tributários	159
3.2.1. O regime “principal” de divulgação de esquemas de elisão fiscal (“DOTAS”)	159
3.2.2. O regime específico de divulgação de esquemas envolvendo o imposto sobre o valor agregado (“VADR”)	170
3.2.3. A proposta de divulgação das estratégias tributárias pelos grandes contribuintes	173
3.3. A declaração de planeamento fiscal portuguesa	176
3.4. O regime mexicano de divulgação de informações sobre operações relevantes.....	183
3.5. A tentativa frustrada de se introduzir uma declaração de otimização fiscal na França	189
3.5.1. As sugestões de adoção da declaração prévia de otimização fiscal	189
3.5.2. O projeto de Lei de Finanças de 2014.....	192
3.5.3. Outras propostas legislativas subsequentes que não chegaram a se concretizar	196
3.6. A recente proposta de Diretiva impondo a divulgação obrigatória no âmbito da União Europeia.....	198
3.7. Síntese conclusiva do capítulo.....	207

CAPÍTULO IV

A OBRIGAÇÃO DE DIVULGAÇÃO DE PLANEJAMENTOS TRIBUTÁRIOS NO ORDENAMENTO BRASILEIRO: ASPECTOS PRELIMINARES, 211

4.1. Os possíveis benefícios das regras de divulgação obrigatória de planejamentos tributários no contexto brasileiro	213
--	-----

4.1.1. Vantagens para a administração fiscal brasileira e sua relação com os tributos abrangidos pela obrigação e as demais iniciativas voluntárias	214
4.1.2. Potenciais vantagens para os contribuintes	219
4.2. A natureza jurídica da obrigação de divulgação de planejamentos tributários no ordenamento jurídico brasileiro.....	223
4.3. Principais limites das obrigações acessórias aplicáveis também à obrigação de divulgação de planejamentos tributários	229
4.3.1. A proporcionalidade e razoabilidade como limite à obrigação de divulgação de planejamentos tributários	229
4.3.2. O custo de conformidade inerente às regras de divulgação obrigatória de planejamentos tributários	239
4.3.2.1. O custo de conformidade das obrigações tributárias acessórias no Brasil: uma tentativa de racionalização	241
4.3.2.2. Desmistificando o custo de conformidade das obrigações tributárias no Brasil.....	247
4.3.2.3. Recomendações para que as regras de divulgação obrigatória brasileiras não aumentem demasiadamente o custo de conformidade das obrigações tributárias	251
4.4. Reforço à importância das obrigações acessórias no contexto econômico-jurídico brasileiro: mais um argumento favorável à divulgação obrigatória de planejamentos tributários.....	255
4.5. Desafios em relação à obrigação de divulgação de planejamentos tributários no sistema brasileiro	261
4.5.1. Ausência de norma geral antielisiva efetiva.....	262
4.5.2. Livre-iniciativa e livre exercício da atividade econômica.....	265
4.5.3. Autoincriminação	270
4.5.4. Observância do dever de sigilo fiscal.....	273
4.6. Síntese conclusiva do capítulo.....	274

CAPÍTULO V
AS REGRAS DE DIVULGAÇÃO OBRIGATÓRIA
DE PLANEJAMENTOS TRIBUTÁRIOS INTRODUZIDAS
NA LEGISLAÇÃO BRASILEIRA PELA MEDIDA
PROVISÓRIA Nº 685/2015, 279

5.1. Considerações iniciais sobre as regras de divulgação obrigatória de planejamentos tributários introduzidas pela Medida Provisória nº 685/2015.....	282
5.1.1. Breve síntese das regras de divulgação obrigatória objeto da Medida Provisória nº 685/2015.....	282
5.1.2. A Declaração de Planejamento Tributário posteriormente convertida em Declaração de Informações de Operações Relevantes.....	284
5.2. Os tributos abrangidos pelas regras de divulgação obrigatória de planejamentos tributários.....	288
5.2.1. Tributos federais ou também estaduais ou municipais?.....	288
5.2.2. Tributos sobre a renda ou todos os tributos federais?.....	292
5.3. As pessoas obrigadas a divulgar o conjunto de operações.....	295
5.3.1. O conceito de “sujeito passivo” na legislação tributária brasileira.....	296
5.3.2. A não atribuição da responsabilidade de divulgação ao promotor.....	300
5.3.3. As consequências da atribuição de responsabilidade única e exclusivamente ao sujeito passivo da obrigação tributária.....	304
5.4. As transações abrangidas pela obrigação de divulgação.....	307
5.4.1. Os conceitos de ato e negócio jurídico.....	308
5.4.2. A supressão, redução ou diferimento do tributo como pressuposto da obrigação de divulgação de informações.....	310
5.4.3. As situações previstas nos incisos do art. 7º da Medida Provisória nº 685/2015 que ensejam a divulgação obrigatória pelo sujeito passivo.....	314
5.4.3.1. Ausência de razões extratributárias relevantes.....	314
5.4.3.2. Forma adotada não usual, utilização de negócio jurídico indireto ou existência de cláusula que desature os efeitos de um contrato típico.....	321
5.4.3.3. Os atos ou negócios jurídicos específicos previstos em ato da Secretaria da Receita Federal do Brasil.....	326

5.5. As consequências do cumprimento da obrigação de divulgação e da apreciação da validade das operações pelas autoridades tributárias	332
5.5.1. Reconhecimento das operações para fins tributários.....	333
5.5.2. Não reconhecimento das operações para fins tributários	334
5.5.2.1. Uma espécie de cooperação para o cumprimento de obrigações tributárias?	338
5.6. Sanção aplicável em razão da não divulgação.....	340
5.6.1. A suposta natureza criminal da penalidade imposta e seus impactos.....	343
5.6.2. A multa prevista no §1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96 e a discussão sobre o seu caráter confiscatório	346
5.7. As hipóteses de ineficácia da declaração	351
5.8. A modalidade de divulgação consultiva	353
5.8.1. Aspectos gerais da modalidade de divulgação consultiva	353
5.8.2. Mudança de comportamento dos contribuintes?	358
5.9. Síntese conclusiva do capítulo.....	361

CAPÍTULO VI

A FRUSTRAÇÃO DAS REGRAS BRASILEIRAS

INTRODUZIDAS PELA MEDIDA PROVISÓRIA Nº 685/2015: DEVE-SE INSISTIR OU MODIFICAR O MODELO ADOTADO?, 367

6.1. O trâmite legislativo da Medida Provisória nº 685/2015: prenúncio da controvérsia	370
6.2. A discussão judicial envolvendo as regras introduzidas pela Medida Provisória nº 685/2015: panorama da controvérsia.....	374
6.2.1. A Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 5.366	374
6.2.2. Mandado de Segurança impetrado perante a 4ª VFC/SP.....	378
6.3. Análise de algumas das críticas em relação às regras introduzidas pela Medida Provisória nº 685/2015: aprofundamento da controvérsia	381
6.3.1. Tentativa de regulamentação da norma geral antielisiva	381
6.3.2. Violação ao contraditório e à ampla defesa	385
6.3.3. Incerteza e insegurança em relação às situações passíveis de divulgação	388

6.4. Reflexão sobre algumas propostas apresentadas em substituição ao regime introduzido pela Medida Provisória nº 685/2015: alternativas para eliminar as controvérsias	391
6.4.1. Supressão dos incisos I e II do art. 7º ou facultatividade da entrega de declaração nessas hipóteses (PLV nº 22/2015).....	392
6.4.2. Reformulação da sistemática do regime para tornar a declaração inteiramente facultativa (CCiF).....	396
6.5. Recomendações para eventual nova legislação	399
6.5.1. Redefinição das situações sujeitas à divulgação	400
6.5.2. Aplicação de multa diferenciada para a hipótese de não declaração e não reconhecimento da operação	403
6.5.3. Maior participação dos entes da sociedade civil.....	405
6.6. Síntese conclusiva do capítulo.....	410

CONCLUSÃO, 415

BIBLIOGRAFIA, 421

ANEXOS, 443